

---

---

# 福祉サービスに関する 法人税課税問題研究報告書

---

---

2020年12月

特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク

この調査報告は、公益財団法人 三菱財団の  
2019年度 社会福祉事業・研究助成を受けて実施しました。

# 目次

## はじめに

法令の凡例	8
通達などの凡例	10
判例・裁決の凡例	11

## 序章 問題の所在と研究の方向性について

1 問題の所在	13
2 研究の方法	13
3 報告書の構成 第1部について	14
4 報告書の構成 第2部について	15
5 報告書の読み方など	16
6 調査報告書の概要	17
	18

## 第1部 障害福祉事業等の概要や経緯の基礎知識

### 第1章 社会福祉の変遷

社会福祉の変遷 年表	20
01 序文	29
02 明治から戦前	31
03 戦後 昭和20年代	32
04 戦後 昭和30年代からオイルショック	37
05 高齢社会の本格的な到来	38
06 少子化問題の顕在化	39
07 社会福祉基礎構造改革 措置から契約へ	40
08 障害者福祉への影響	43
09 障害者総合支援法の改正の概要	45
10 NPO法人と社会福祉	47
11 バブル崩壊以降の「失われた20年」からアベノミクス政策まで	49
12 子ども家庭福祉政策の重視	50
13 新たな貧困とコロナショック	52

## 第2章 障害福祉サービスを実施しているNPO法人の実態調査

01	障害福祉サービスを実施しているNPO法人実態調査(概要)	54
02	障害福祉サービスを実施している東京都のNPO法人実態調査	78
03	障害福祉サービスを実施している愛知県のNPO法人実態調査	104
04	障害福祉サービスを実施している福岡県のNPO法人実態調査	127

## 第3章 障害者、高齢者、児童三分野の概要と比較

01	はじめに	152
02	障害者福祉の法制度	158
03	高齢者福祉の法制度	161
04	児童福祉の法制度	164
05	最後に	166

## 第4章 障害福祉サービス等の制度 —— 障害福祉サービス等に関する法令上の規定の整理

01	わが国の福祉政策、特に障害者福祉政策の変遷はどのようになっているのか?	170
02	社会福祉事業の種類には、どのようなものがあるか?	171
03	第二種社会福祉事業には、どのようなものがあるか?	171
04	障害者福祉関係の第二種社会福祉事業を、さらに詳しくみるとどうなるか?	172
05	第二種社会福祉事業と総合支援法の関係は、どうなっているか?その概要は?	173
06	まず総合支援法の全体像を教えてほしい。	174
07	第二種社会福祉事業と総合支援法の関係はどうなっているか?まず自立支援給付とは何か? …	176
08	入所施設系の規定が複雑なのでわかりにくいのだが・・・	176
09	地域生活支援事業とは、何か?	177
10	移動支援事業とは、どのようなサービスか?	178
11	地域活動支援センターでは、どのような事業が行われているのか?	179
12	相談支援事業とは、何か?	179
13	障害福祉サービス事業と医療等とのかかわりはどうなっているか?	180
14	NPO法人に最も関係のある第二種社会福祉事業を整理するとどうなるか?	181
15	居宅介護とは、どのようなサービスか?	182
16	重度訪問介護とは、どのようなサービスか?	183
17	同行援護とは、どのようなサービスか?	184

18	行動援護とは、どのようなサービスか？	184
19	療養介護とは、どのようなサービスか？	185
20	生活介護とは、どのようなサービスか？	185
21	短期入所とは、どのようなサービスか？	186
22	重度障害者等包括支援とは、どのようなサービスか？	187
23	施設入所支援とは、どのようなサービスか？	187
24	自立訓練とは、どのようなサービスか？	188
25	就労移行支援とは、どのようなサービスか？	189
26	就労継続支援とは、どのようなサービスか？	189
27	就労定着支援とは、どのようなサービスか？	190
28	自立生活援助とは、どのようなサービスか？	191
29	共同生活援助とは、どのようなサービスか？	191
30	NPO法人が行う障害福祉サービスは、何か？	192
31	就労支援事業を再度まとめるとどうなるのか？	193
32	就労支援事業の実際は、どうなっているか？	193
33	就労支援事業における生産活動の位置づけは、どうなっているのか？	194
34	生産活動を行う場合に、どのような規制があるのか？	194
35	障害福祉サービスの利用までの流れはどうなっているか まず、利用対象者は、どのようにして決定されるのか？	195
36	障害福祉サービスの利用までの流れはどうなっているか 事業所との契約は、どのようにするのか？	196
37	障害福祉サービスの金額は、どのようにして決められるか？	197
38	会計の区分は、どうなっているか？	198
39	障害福祉サービスの実際像は、どうなっているのか？	198

## 第5章 収益事業課税の変遷

01	明治以降の法人への課税	201
02	シャープ勧告	203
03	昭和25年の法人税法改正による収益事業課税制度創設	204
04	収益事業課税制度創設における請負業	206
05	その後の特掲事業の追加などの経緯	207
06	まとめ	211

## 第2部 障害福祉事業等への収益事業課税の個別論点

### 第1章 収益事業全般

01	租税法律主義と請負業の解釈	217
02	課税要件明確主義と請負業の解釈	219
03	国税庁の「文書回答事例」と「質疑応答事例」について	221
04	イコールフットィング論の根本的意義	224
05	イコールフットィング論の具体的な役割	226
06	NPO法人だけに限定された障害福祉サービス質疑応答の是非	228
07	障害福祉サービス事業における法定代理受領制度	231

### 第2章 高齢者福祉と医療保健業

08	介護サービス事業における医療保健業としての課税について	234
09	日本標準産業分類と医療保健業	236
10	社会福祉法人会計基準を参考とした介護サービス事業における事業分類	238
11	医療保健業と医療費控除	240
12	総合支援法の生活介護事業の医師配置の規定について	242
13	医療的ケアと医療保健業	244
14	医療保健業の定義と医師法17条の解釈通知による医療行為	245
15	障害福祉サービスの個別支援計画の策定過程における医療との関わりについて	247
16	社会福祉法人と医療保健業	248

### 第3章 児童福祉

17	教育事業の課税対象外の根拠	251
18	保育事業における養護と教育	253
19	保育所の収益事業該当性	256
20	認可保育所の契約について	258
21	認可外保育施設の認可保育所との同等性による課税対象外の判定	261
22	保育所と学童保育と放課後等デイサービス	264

### 第4章 障害者福祉全般

23	収益事業の対象を障害福祉サービス事業だけに限定することの是非	267
----	--------------------------------	-----

24	グループホームに見る他の特掲事業への該当の可能性	269
25	付随行為の拡大解釈による収益事業の判定の妥当性	271
26	総合支援法の下での、個別事業者による独自の障害福祉サービス提供の可能性	273
27	障害福祉サービスと実費弁償規定の関係	275
28	介護給付費と訓練等給付費の違いに注目した判定の可能性	277

## 第5章 請負業

29	「契約形態論」と「業としての該当性論」について	280
30	法令の規定から見た契約形態論の誤りについて	282
31	通達等から見た契約形態論の誤りについて	284
32	収益事業課税制度創設と法人税法取扱通達の発遣当時の検証	286
33	事務処理の委託を受ける業を含むという改正の趣旨の検証	288
34	実費弁償非課税規定の改正の趣旨の検証	290
35	現行通達への改正の検証からみた収益事業の業としての該当性の考え方の妥当性	292
36	障害者福祉事業が請負業に該当するか否かの検証	295
37	利用契約への変更前の措置委託が収益事業とされなかった理由について	297
38	措置委託制度時代に非課税であったものが利用者との契約制度に変更になったことをもって課税事業とすることの是非	299
39	障害福祉サービス事業の実際の利用手続きの検証	301
40	他の特掲事業と請負業の二重判定禁止通達の意味	305
41	二重判定禁止の基本通達から見た障害福祉サービス質疑応答の誤りについて	307
42	請負業をバスケットカテゴリーと考えることの是非	309

## 第6章 就労支援事業

43	無認可小規模共同作業所から就労継続支援B型事業への変遷について	312
44	特定従事者の「生活の保護に寄与すること」の本来の意義	314
45	「生活の保護に寄与しているか否か」の判断基準	316
46	特定従事者への配分割合の計算方法	318
47	生産活動に見る収益事業の判定単位	320
48	指定就労継続支援事業における工賃給与配分に関する法令の規定	322
	参考資料	325
	福祉サービスに関する法人税課税問題検討委員会 委員名簿	329

# 福祉サービスに関する法人税課税問題研究報告書

はじめに

特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワーク  
理事長 脇坂 誠也

私たち特定非営利活動法人 NPO 会計税務専門家ネットワークは、NPO を支援する税理士・会計士などを中心とした、会員数約 500 名の専門家のネットワーク組織です。NPO 法人をはじめとした非営利法人の会計や税務は特殊な分野であり、真剣に取り組めば取り組むほど、様々な疑問にぶつかります。そのような NPO の会計税務の疑問について、ネットワークを作ることで、情報を共有し、それぞれの意見を出し合い、経験をフィードバックし、専門家の専門性の向上を目指すとともに、NPO 法人会計基準の策定に関与するなど、NPO の活動を広げる活動にも取り組んでいます。

NPO の会計税務の最大の疑問は、法人税の収益事業課税であり、その中でも、特に判断が難しいのが、福祉サービス事業の法人税課税です。収益事業は、法人税施行令で定められた 34 の事業に該当する場合に課税することになっていますが、福祉サービス事業は、どの事業にも該当していません。介護福祉事業、障害者福祉事業、児童福祉事業などの福祉サービス事業が、34 の事業のいずれかに該当するのか、34 の事業のいずれにも該当しないのかは、解釈に委ねられています。

そのような中で、2017 年 7 月に、国税庁から、「NPO 法人が行う障害福祉サービス事業は基本的には医療保健業であるものの医療との関連性が乏しい場合は請負業である」という質疑応答事例（障害福祉サービス質疑応答）が公表されました。法令の改正によらず、質疑応答事例で課税判断がなされるという状況に危機感を感じた私たちは、福祉サービス事業の中で特に、この障害福祉サービス質疑応答で問題になっている障害福祉サービス事業について、その制度や、実態、判決例など、様々な角度から調査研究する必要を感じました。

今回の調査研究では、国税庁、国税不服審判所、裁判所などの関係者が、税法以外の、社会福祉の制度、実務、実態などについて十分な理解を持たないままに、課税処分や、それに関する争訟が行われているのではないかと、という問題意識に立ち、税法以外の社会福祉に関する基本的な領域の説明も十分に取り入れた報告書としています。このことは、障害者福祉事業を行っている NPO 法人などの経営者や、その顧問の税理士・公認会計士にとっても、法人税申告の要否に関する悩みや不安の解決に役立つものと確信しています。

これらの基礎資料と課題を基に、非営利で実施される福祉事業への課税が、本来、どうあるべきかについて、広範な議論が行われることを期待します。

今回の調査研究は、公益財団法人三菱財団の助成により実施することができ、報告書も広く配布することができました。感謝しております。また、ボランティアで活動していただいた 18 名の委員会委員にも謝意を表します。

## 法令の凡例

当研究報告書において略称を用いている法令と括弧書きなどでの参照条文は、次の通りとしている。

本文中の略語	参照条文の書き方 (第2第3項第4号の 場合の例)	正式名称	制定年月日等
憲法	憲法2	日本国憲法	昭和21年
社会福祉法	社福法2③④	社会福祉法	昭和26年法律 第45号
社福会計基準	社基準2③④	社会福祉法人会計基準	平成28年厚生 労働省令第79 号
障害者基本法	障害基本法2③④	障害者基本法	昭和45年法律 第84号
総合支援法	総支法2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律	平成17年法律 第123号
総合支援施行令	総支令2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律施行令	平成18年政令 第10号
総合支援規則	総支規2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律施行規則	平成18年厚生 労働省令第19 号
福祉サービス運営基準	福祉基準2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準	平成18年厚生 労働省令第171 号
地活運営基準	地活基準2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく地域活動支援センターの設備及び運営に関する基準	平成18年厚生 労働省令第175 号
施設運営基準	施設基準2③④	障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定障害者支援施設等の人員、設備及び運営に関する基準	平成18年厚生 労働省令第172 号
介護保険法	介保法2③④	介護保険法	平成9年法律第 123号
児童福祉法	児法2③④	児童福祉法	昭和22年法律 第164号
子ども支援法	子支法2③④	子ども・子育て支援法	平成24年法律 第65号
身障者福祉法	身障法2③④	身体障害者福祉法	昭和24年法律 第283号
身障者福祉規則	身障規2③④	身体障害者福祉法施行規則	昭和25年厚生 省令第15号
知的障害者福祉法	知障法2③④	知的障害者福祉法	昭和35年法律 第37号
精神障害者福祉法	精障法2③④	精神保健及び精神障害者福祉に関する法律	昭和25年法律 第123号

本文中の略語	参照条文の書き方 (第2第3項第4号の 場合の例)	正式名称	制定年月日等
老人福祉法	老福法2③④	老人福祉法	昭和38年法律 第133号
社会福祉士 介護福祉士法	社会福祉士介護福祉 士法2③④	社会福祉士及び介護福祉 士法	(昭和62年法律 第30号)
法人税	法法2③	法人税法	昭和40年法律 第34号
法人税施行令	法令2③	法人税法施行令	昭和40四十年 政令第97号
法人税施行規則	法規2③④	法人税法施行規則	昭和40年大蔵 省令第12号
所得税法	所法2③④	所得税法	昭和40年法律 第33号
所得税施行令	所令2③④	所得税法施行令	昭和40年政令 第96号
消費税法	消法2③④	消費税法	昭和63年法律 第108号
租税特別措置法	措法2③④	租税特別措置法	昭和32年法律 第26号
租特施行令	措令2③④	租税特別措置法施行令	昭和32年政令 第43号
地方税法	地法2③④	地方税法	昭和25年法律 第226号
医療法	医療法2③④	医療法	昭和23年法律 第205号
医師法	医師法2③④	医師法	昭和23年法律 第201号
歯科医師法	歯科医師法2③④	歯科医師法	昭和23年法律 第202号
保健師助産師看護師法	保健師助産師看護師 法2③④	保健師助産師看護師法	昭和23年法律 第203号
NPO法	特非2③④	特定非営利活動促進法	平成10年法律 第7号
教育基本法	教法2③	教育基本法	平成18年法律 第120号
学校教育法	学法2③④	学校教育法	昭和22年法律 第26号
旅館業法	旅法2③④	旅館業法	昭和23年法律 第138号
労働者派遣法	派法2③④	労働者派遣法	昭和60年法律 第88号
母子父子寡婦福祉法	母子父子寡婦福祉法 2③④	母子及び父子並びに寡婦 福祉法	昭和39年法律 第129号

## 通達などの凡例

当研究報告書において略称を用いている通達などの行政文書は、次の通りとしている。

本文中の略語	条文等の書き方の例示	正式名称	制定年月日等
法基通	法基通 2-3-4	法人税基本通達	昭和 44 年 直審(法)25(例規)
消基通	消基通 2-3-4	消費税基本通達	平成 7 年 課消 2-25 (例規)
措通	措通 2-3-4	租税特別措置法関係通達(法人税遍)	昭和 50 年 直法 2-2(例規)
介護サービス事業個別通達		介護サービス事業に係る法人税法上の取扱いについて(法令解釈通達)	平成 12 年 6 月 8 日 課法 2-6
支援費文書回答		支援費サービス事業に係る法人税法上の取扱いについて	平成 15 年 9 月 17 日
小規模保育事業文書回答		NPO 法人が児童福祉法に基づく小規模保育事業の認可を受けて行う保育サービス事業に係る税務上の取扱いについて	平成 28 年 11 月 7 日
医療用機器文書回答		医療用機器等の特別償却(措法 45 の 2)の適用対象事業である「医療保健業」の範囲について	平成 22 年 3 月 11 日
NPO 法人質疑応答		特定非営利活動促進法により設立された NPO 法人の法人税法上の取扱い	
認可外保育施設質疑応答		一定の水準を満たすものとして地方公共団体の証明を受けた認可外保育施設において公益法人等が行う育児サービス事業に係る収益事業の判定	
障害福祉サービス質疑応答		NPO 法人が障害者総合支援法に規定する障害福祉サービスを行う場合の法人税の納税義務について	平成 29 年 7 月
福祉サービス運営基準通知		障害者の日常生活及び社会生活を総合的に支援するための法律に基づく指定障害福祉サービスの事業等の人員、設備及び運営に関する基準について	(平成 18 年 12 月 6 日障発第 1206001 号厚生労働省社会・援護局障害保健福祉部長通知)
喀痰吸引通知		介護職員等の実施する喀痰吸引等の取扱いについて	平成 24 年 3 月 29 日 厚生労働省医政発 0329 第 14 号 他
医師法 17 条通知		医師法第 17 条、歯科医師法第 17 条及び保健師助産師看護師法第 31 条の解釈について(通知)	平成 17 年 厚生労働省医政発第 072600 号
幼稚園保育所関係通知		幼稚園と保育所との関係について	昭和 38 年 文科省厚労省共同通知 文初初第 400 ○ 号・児発第 1046 号
保育所保育指針		保育所保育指針	平成 29 年 厚生労働省告示第 117 号
たんの吸引取扱い		在宅における ALS 以外の療養患者・障害者に対するたんの吸引の取扱いについて	平成 17 年 厚生労働省医政発第 0324006 号
WAM NET		独立行政法人福祉医療機構が運営する福祉・保健・医療の総合情報サイト	

## 判決・裁決の凡例

当研究報告書において略称を用いている判決、裁決は、次の通りとしている。

本文中の略語	判決・裁決の日	裁判所など	TAINS コード	掲載書籍など
H01-08-28 裁決	H01-08-28	非公表	J38-3-01	裁決事例集第 38 集 135 頁 (J38-3-01)
東京地裁 H15-05-15 判決 (私立大学・大学病院の治験 の受託事業に関する裁判)	H15-05-15	東京地方裁判所 平成 8 年(行ウ) 第 41 号	Z253-9343	税務訴訟資料 第 253 号 順号 9343 訟務月報 51 巻 7 号 1926 頁
東京高裁 H16-03-30 判決 (私立大学・大学病院の治験 の受託事業に関する裁判)	H16-03-30	東京高等裁判所 平成 15 年(行コ) 第 147 号	Z254-9615	税務訴訟資料 第 254 号 -108 順号 9615 訟務月報 51 巻 7 号 1911 頁
流山裁判地裁判決	H16-04-02	千葉地方裁判所 平成 14 年(行ウ) 第 32 号	Z254-9617	税務訴訟資料 第 254 号 -110(順号 9617)
流山裁判高裁判決	H16-11-17	東京高等裁判所 平成 16 年(行コ) 第 166 号	Z254-9820	税務訴訟資料 第 254 号 -313(順号 9820)
ペット葬祭業裁判地裁判決	H17-03-24	名古屋地方裁判 所 平成 16 年(行 ウ) 第 4 号	Z255-09973	税務訴訟資料 第 255 号 -92(順合 9973)
神戸地裁 H17-05-25 判決	H17-05-25	神戸地方裁判所 平成 16 年(行ウ) 第 24 号	Z255-10039	税務訴訟資料 第 255 号 -158(順号 10039)
福岡 H17-11-29 裁決	H17-11-29	福岡国税不服審 判所(所)平 17 第 5 号	J70-2-11	裁決事例集第 70 集 157 頁
大阪高裁 H17-12-21 判決	H17-12-21	大阪高等裁判所 平 17(行コ) 第 57 号	Z255-10247	税務訴訟資料 第 255 号 -366(順号 10247)
ペット葬祭業裁判高裁判決	H18-03-07	名古屋高等裁判 所 平成 17 年(行 コ) 第 31 号	Z256-10338	税務訴訟資料 第 256 号 -78(順合 10338)

本文中の略語	判決・裁決の日	裁判所など	TAINS コード	掲載書籍など
ペット葬祭業裁判最高裁判決	H20-09-12	最高裁判所 平成 18年(行ヒ)第 177号	Z258-11023	税務訴訟資料 第 258号-165(順合 11023)
岡山地裁 H21-03-19 判決	H21-03-19	岡山地方裁判所 (非公表)	Z259-11163	税務訴訟資料 第259号(順号 11163)
広島 H25-01-15 裁決	H25-01-15	広島国税不服審 判所(所)平 24- 15	F0-1-503	該当なし
大阪高裁 H27-09-08 判決	H27-09-08	大阪高高等裁判 所 平成 27 年(行 コ)第 89 号	該当なし	金融法務事 情 No.2034 2016.1.25
ホンモロコ裁判	H28-03-29	東京地方裁判所 平成 26 年(行ウ) 第 190 号	Z266-12835	税務訴訟資料 第 266号-57(順号 12835)
岡山浅田訴訟地裁判決	H30-03-14	岡山地方裁判所 平成 25 年(行ウ) 16号	該当なし	裁判所ウェブサイト掲 載判例
広島 H30-03-29 裁決	H30-03-29	広島国税不服審 判所(広裁法平 29-19)	F0-2-805	該当なし
岡山浅田訴訟高裁判決	H30-12-13	広島高等裁判所 岡山支部 平成 30 年 (行コ)7号	該当なし	賃金と社会保障 1726号8頁 消費者法ニュース 120号324頁

## 序章 問題の所在と研究の方向性について

### 1 問題の所在

現在のわが国は超高齢社会に入り、医療サービスと共に、福祉サービスはなくてはならない存在になっている。しかも、そのサービスの内容は社会の実態の変化に応じて目まぐるしく変容してきている。「医療」や「福祉」という言葉すら、その定義を一義的に断定して述べることは困難である。

さらに、その市場規模も増加の一途をたどっている。2017年の状況では医療福祉分野の市場規模は約56兆円であり、医療分野が大きい割合を占めているものの、福祉分野は約15兆円の規模まで達している（総務省統計局「サービス産業動向調査」2020年3月）。したがって、それを支えている事業者には、従前の主な担い手であった社会福祉法人以外に、株式会社や医療法人やNPO法人など多様な経営主体が見られている。様々な経営主体があるということは、当然の帰結として、そこに法人税の課税問題が生じる。

しかしながら、この現状は古くから存在していたわけではない。20世紀の終わりに社会福祉基礎構造改革という大きな改革があり、それに基づいて2000年（平成12年）に高齢者分野で介護保険が導入されたことが最初であり、多様な経営主体の参入と事業者と利用者の契約による福祉サービスの提供という、現在の基本的なフレームワークが築かれたのである。それまでの福祉分野は、措置制度という手法を用いて、行政が税を財源として行っており、誰もが、そこに法人税の問題が生じるとは思っていなかった。つまり、現在の状況が登場して、まだ20年程度の時間しか経っていないわけである。

けれども、まだ20年しか経っていないとはいえ、個々の法人にとって申告業務は毎年生じるものであり、該当する事業者は、いかにして申告するのか、ひいては、申告するのか否か、ということそのものさえ迷うことが多くあった。税務署という課税庁に問い合わせしても、その回答も、さまざまであり、この状況は残念ながら現在も続いている。

### 2 研究の方法

この研究報告はNPO会計税務専門家ネットワークの責任において公表するものであるが、具体的には、われわれの団体の会員18名による「福祉サービスに関する法人税課税問題検討委員会」（以下、委員会という）において研究を行った。委員の名簿は別に掲載する。

この18名の委員を「制度」、「実態調査」、「医療保健業」、「児童福祉」、「請負業」の5つのチームに分けて、まず個別の研究を行った。チームごとの議論のまとめはチームのチーフが行い、チーム間の連携などは、全体会議以外にチーフ会議を設けて、そこで意見交換を行った。

会議は、全員が集まる全体会議、チーフ会議、委員長副委員長などによる事務局会議の3つを設けた。18名の委員の事務所所在地が全国に分散しているため、当初から一堂に会する会議の開催の頻度は多くを見込めなかった。特に、本年はコロナ禍により実際に集まることが不可能になったため、会議はWEB会議を中心とした（しかし5回は実際に集まって意見交換を行った）。最終的には、全体会議を5回、チーフ会議を3回、事務局会議を6回開催した。

会議の開催の頻度の少なさを補うため、当初より、委員の間の意見交換や資料の開示などはメーリングリストを設けて行った。メーリングリストの回数は383回(2020年11月30日現在)まで達した。メーリングリスト以外での意見交換もあったため、それらを含めたメールでのやりとりは膨大なものとなった。

また、参考資料等は、極力、報告書に記載したが、記載しきれなかったものも多くある。

当初は、日本の税制と比較するために、諸外国の税制を文献などにより調査することも予定していたが、コロナ禍などによる制約があったので、この点は実施できなかった。

この報告書の原稿は18名の委員が手分けして執筆したが、何回もメーリングリストでやりとりを行い、チーフ会議を通じて調整作業などを行ったので、あくまで委員会全体での報告である。そしてNPO会計税務専門家ネットワークの理事会で承認されたので、この報告書の作成責任はNPO会計税務専門家ネットワークという団体にある。その意味で、委員の誰が、どの部分の原稿を書いたのか、という点は明示していない。

### 3 報告書の構成 第1部について

本報告書は大きく2部構成になっている。

第1部は、いわゆる総論に当たる部分で、障害福祉事業等の概要や経緯の知識全般を扱っている。

第1章は、社会福祉の変遷として、現在の社会福祉が、どのような経緯で今の形になったのか、の説明である。個々の問題を検討するにあたって、社会福祉の歴史を理解することは非常に重要なことである。

第2章は、障害福祉サービスを実施しているNPO法人の実態調査の概要を記載している。調査地域としては、東京都、愛知県、福岡県の3つを取り上げた。またサービス分野としては、就労系、生活介護、共同生活援助、居宅系の4つを取り上げた。様々な指標を検討したが、法人税の申告に関して調査を行ったことが特色である。方法としては、アンケート調査などではないので、活動計算書の科目に法人税等の記載があるのか否かといった財務諸表から読み取れる情報で推測した。詳しくは本文を参照してほしい。

第3章は、福祉サービス分野で主要なものである、高齢者、障害者、児童の3つの分野の制度の比較を行った。共通する部分と異なる部分を正しく理解することが重要だと考えたからである。

第4章は、障害福祉サービス等の制度の概要を、Q&A形式で記載した。個々のサービス等の税務上の判断を行う場合、まず、そのサービス自体の内容を正しく理解することが大切だからである。この点に関連して一言付け加えておきたい。法人税の裁決や判例などの個々の事案の課税問題を扱う場合、「法令の解釈はこの通りだが、事実認定の場面では個々のケースによって異なる場合がある」との論法がよく見られる。一般的には、その通りだが、本研究で扱う福祉サービス等の分野では、この考え方は当てはまらない。というのは、福祉サービス等に関しては、介護保険法や総合支援法などの法令に細かい規定が定められており、その規定と異なるような運営では所轄庁からは是正命令がくるなど、厳しい監督下にあるからである。具体的には、法律に定めのある、例えば「生活介護」というサービスであれば、甲という法人が行っても、乙という法人が行っても、同じレベルの内容になっているのである。もちろん、それぞれの特徴が全くないのか、というと、そうではないけれども、その特色は、税法の課税上の判断に影響するものではなく、「生活介護」というのは法令上どのような規定になっているのか、ということのみで税法上の判断を行うことが可能である。本研究が法令の規定を重要視している意味はそこに存する。

第5章は、先の4章と少し異なるが、収益事業課税制度の概要について説明している。「収益事業課税制度」というと「営利企業と競合性のある事業を網羅的に課税対象としている制度」と理解されがちであるが、そうではない。競合性だけでなく、課税の負担を無くして推進させるべき事業といった公益性をも勘案して、課税事業と課税事業の中の多くの非課税項目が規定されており、これに「あえて課税事業に追加しない」という課税対象外（非課税）の事業を含めて、現在の法人税施行令5条1項の規定になっているのである。この競合性と公益性の勘案が、昭和25年の制度開始から現在に至る70年間の法人税施行令の改正という法的手続きによってなされてきている。こうした法人税施行令の改正の経緯と改正の理由の調査によって、収益事業課税制度の正しい理解を説明しようとしているのである。

#### 4 報告書の構成 第2部について

第2部は、障害福祉事業等に対する収益事業の個別論点を記述している。ここでは、すべて法人税法の問題に限定している。

第1章は、収益事業全般として、共通の問題を指摘した。主な内容として、租税法律主義に忠実であるべきこと、イコルフットィング論の真の意味の解明などを指摘している。

第2章は、特に医療保健業に限定して記述している。そこでの重要な結論は、医療と介護は別のものであるということである。その結論の妥当性を証明するため、標準産業分類からの検討、医療的ケアの真の意義の説明、個別支援計画などの正しい解釈の呈示などが含まれている。例えば、この最後のものなどは、「先の障害福祉サービス質疑応答などに、個別支援計画に医師の関与があるがごとき記述があるが、それは全くの誤りであること」などを指摘している。それが誤りであることは、福祉の分野の法令を読めばわかる。「税法だけを読んでいたら、この問題の解決はできない」という意味は、このようなところにもある。

第3章は、児童福祉を扱っている。本研究の直接の対象ではないが、障害者福祉分野との比較が重要であると考えたからである。中心の研究対象は保育である。詳細は本文にゆずるけれども、研究の結果、児童福祉分野には「教育」の要素があり、「教育事業は収益事業ではないから児童福祉分野は非課税とされている」ということであった。しかしながら、「なぜ教育事業が非課税であるのか」の真の意味は不明であった。表面的には「34の収益事業に該当しないから」ということであるが、そうであれば「福祉事業も34の収益事業に該当しないから非課税」でないと首尾一貫しない。公益性が考慮されたということならば、福祉も教育と同じように、今のわが国の社会の中で重要な公益的な事業であることはまちがいない。大きい業種分類である教育事業と福祉事業が、「片方が34の収益事業に該当せず、もう片方が請負業に該当して収益事業である」というのは論理的におかしい。何らかのサービスを提供して対価を得ているという意味では、「教育事業も請負業である」という判定も可能である。論理が一定しないのである。

第4章は、障害者福祉全般を扱っている。ここでは付随行為の解釈などや、実費弁償規定との関係などを扱っている。

第5章は、請負業に関して詳細な検討を行っている。請負業の中には民法上の請負契約だけでなく、委任契約や準委任契約も含まれるから、そのようなものも収益事業であるという説（契約形態論）が誤りであり、その事業の内容に従って課税の有無を判断すること（業による該当性論）が正しいことを、多方面から検討して、その結果を示している。特に、現在の法人税法施行令の請負業の規定に「事務処理の委託を受ける業を含む」と書かれていることが拡大解釈の原因であるから、研究もそこに集中

して行った。また措置制度時代の課税の考え方や、事業の二重判定の禁止の通達の理解なども含んでいる。

第6章は、就労支援事業を取り上げている。急に狭い分野の研究のように感じられるだろうが、現実には、この就労支援事業をめぐる裁決事例などが出てきているので、実務上の必要性から取り上げたものである。ここでも税法だけの解釈では誤った結論になり、福祉分野の法令の規定を理解しなければ正しい結論にならないことを示した。

## 5 報告書の読み方など

この報告書は結局 329 ページに上るものになった。当然のことながら、われわれとしては、この報告書の最初から最後まで全部読んでいただきたいと願っている。全部読んでこそ、この問題の真の理解が得られると信じている。

とはいうものの、読者の方の必要に応じて、別の読み方をしてもらってもいいのではないかと考えている。

社会福祉の内容を特に知りたければ、第1部の第1章や第3章を中心に読んでもらったらよい。実態について関心のある方は、第1部の第2章を熟読してほしい。請負業に関して関心のある方は、第1部の第5章や、第2部の第5章を中心に読んでいただいたらよい。

また、知識や実態の習得という必要性以外に、もっと直接的に、関与している NPO 法人が現実に争訟問題などを抱えているということなら、それに関連する部分を、まず読んでいただきたい。争訟問題などは、次のような点で区別できる。

まず、今、問題になっている事案が、高齢者福祉分野なのか、児童福祉分野なのか、障害者福祉分野なのかを区別する。次に、法人の主体が、社会福祉法人なのか、NPO 法人なのか、一般社団法人なのかといった区別をする。次に、問題となっている事業が、どの法令に定められた事業なのかを区別する。生活介護事業なのか、放課後等デイサービス事業なのか、といったことである。前者は総合支援法に規定があり、後者は児童福祉法に規定がある。次に課税庁の主張を理解する。例えば、就労支援事業で「特定従事者の生活の保護に寄与すること」の判定の際の計算式の問題かもしれない。しかし、「生活の保護に寄与するか否かは計算式で決める」とは法令のどこにも書かれていないので、まず、そのことの意味を確認することから始める必要がある。

以上のような様々な区別をして、本報告書において該当しそうなところを、まず読んでいただきたい。そうすると、この報告書の中で関連する他の部分の該当箇所も記載しているから、次に、そこを読んでいただきたい。そして、関連箇所が明示されていないけれども、用語の使われ方とか意義に疑問が生じたら、それらを記述している箇所も、さらに参照してもらいたい。このように、一つのトピックから順次他の箇所へ広げるという方法で、本書を使っていただいても結構である。

## 6 調査報告書の概要

以上、報告書の構成や読み方などを示したが、調査報告書の概要は次のようになる。

- (1) 福祉サービス事業への課税の問題は混迷を極めている。
- (2) 現状は、納税者も課税庁も不統一な方法で実務がなされており、実態調査においても、法人税の申告を行っていない法人が相当数存在している。
- (3) 従来は「医療保健業として収益事業である」との解釈が主なものであったが、「何が医療との関りが深いのか」の線引きが困難であった。
- (4) そのような中、「医療との関りが薄いものは請負業として収益事業である」との障害福祉サービス質疑応答が示された。
- (5) しかるに、一旦、医療保健業か否かを吟味して、それに該当しないから今度は請負業である、というのは相当乱暴な方法である。
- (6) また、請負業を拡大解釈して、「サービスを提供して対価を受領していたら、すべて該当する」という主張を課税庁は行うが、それでは34の収益事業を限定列挙した意味がない。
- (7) われわれの研究によれば、医療と福祉は別のものであるから、両者をまとめて医療保健業と判定することは誤りである。
- (8) また、請負業の正しい解釈は「業としての該当性」にあるので、それから考えると福祉サービス事業は請負業に該当しない。
- (9) 結局、福祉サービス事業は34の事業のどれにも該当しないから収益事業ではない。
- (10) いずれにしても、福祉サービス事業が収益事業に該当するか否かの判断にあたっては、税法だけを読んでいても答えは見つからず、福祉の法令や歴史を正しく理解することが肝要である。

以上、本報告書の概要を述べた。詳細は、以下の本文を熟読していただきたい。この報告書を基にして、さらに広範な議論がなされることを期待したい。

なお、この調査研究では、TAINS（一般社団法人 日税連税法データベース）と公益財団法人日本税務研究センター図書室を、多大に利用させていただいた。ここに謝意を述べておきたい。